



DECIZIA nr. 000/10.2019
privind soluționarea contestației depuse de persoana fizică X,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr.
000/2017 si reînregistrată
sub nr. 000/2019

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice prin adresa nr. 000/2019, înregistrată sub nr. 000/2019 cu privire la îndeplinirea condițiilor de reluare a procedurii de soluționare a contestației formulate de **persoana fizică X**, împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. 000/2017, emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr. 000/2017 de organele de verificare fiscală din cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice.

Prin Decizia nr. 000/2018 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, s-a decis:

“Suspendarea soluționării contestației formulate de persoana fizică X împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. 000/2017, emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr. 000/2017 de către Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice pentru suma totală de 000 lei, reprezentând:

- 000 lei impozit pe venit;
- 000 lei dobânzi aferente impozitului pe venit;
- 000 lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venit.”

Prin Ordonanța Parchetului de pe lângă Tribunalul ... din data de 2018, pronunțată în dosarul nr. 000/2017, definitivă prin Încheierea penală din 000, pronunțată de Tribunalul ..., s-a dispus clasarea cauzelor pentru infracțiunea de „evaziune fiscală”, prevăzută de art. 9 alin. 1 lit. a) din Legea nr. 241/2005, pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale și infracțiunea de „spălare a banilor”, prevăzută de art. 29 alin. 1 lit. a) din

Legea nr. 656/2002, pentru prevenirea și sancționarea spălării banilor, de către persoana fizică X.

În concluzie, constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 277 alin. (3) și art. 272 alin. (5) lit. c) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data reluării procedurii de soluționare a contestației, coroborat cu pct. 14.4 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015, privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor va relua procedura de soluționare a contestației formulate de persoana fizică X, pentru suma totală de 000 lei, reprezentând:

- 000 lei impozit pe venit;
- 000 lei dobânzi aferente impozitului pe venit;
- 000 lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venit.

I. Persoana fizică X contestă Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. 000/2017, emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr. 000/2017 de către Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice, pentru următoarele considerente:

Persoana fizică X susține că organele de verificare fiscală nu au ținut cont de informațiile din cuprinsul contractelor de împrumut prezentate și anume: Contractul de împrumut nr. 000/2010, Contractul de împrumut nr. 000/2011, Contractul de împrumut nr. 000/2012, Contractul de împrumut nr. 000/2013, dar și dovezile de restituire a împrumuturilor.

Totodată, contestatarul invocă principiile rezonabilității și al echității, considerând că organele de verificare fiscală prezumă caracterul oneros al unor relații contractuale al căror fundament rezidă și se întemeiază exclusiv pe sentimente și relații afective între oameni.

În același timp, persoana fizică X susține că organele de verificare fiscală nu au realizat verificările de trasabilitate ale sumelor reprezentând obiect al împrumuturilor succesiv încheiate anterior perioadei verificate între acesta și persoana fizică Y.

De asemenea, persoana fizică X susține că organele de verificare fiscală au realizat o eroare de calcul în defavoarea sa în cuantum de 000 euro.

Persoana fizică X susține că organele de verificare fiscală au încălcat prevederile O.P.A.N.A.F. nr. 3733/2015 prin prisma faptului că acestea au rămas în pasivitate și au refuzat să exercite dreptul de a face verificările de rigoare, consemnând situații fiscale incerte/dubitative.

Totodată, contestatarul susține că sumele împrumutate de acesta de la persoana fizică Z se regăsesc în investițiile, în cuantum de 000 lei, realizate

la societățile "W" și "V" și nu reprezintă o investiție fictivă așa cum pretind organele de verificare fiscală. Mai mult, persoana fizică contestatară susține că societatea "W" a fost verificată fiscal de organele fiscale din cadrul A.F.P ..., nefiind constatate diferențe între evidențele gestionare factice și cele consemnate în contabilitatea contribuabilului.

În același timp, persoana fizică X susține că pentru vânzarea obiectului, în anul fiscal 2013, a indicat numele cumpărătorului, neexistând în sarcina sa vreo obligație fiscală de întocmire a vreunui document scris.

Având în vedere cele menționate, persoana fizică X solicită anularea Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. 000/2017, emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr. 000/2017.

II. Prin Raportul de verificare fiscală nr. 000/2017, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. 000/2017, organele de verificare fiscală din cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice, au constatat următoarele:

Urmare verificării fiscale prealabile documentare, organele de verificare fiscală au constatat că între venitul estimat pe baza situației fiscale personale, obținut de persoana fizică X în perioada 01.01.2012 – 31.12.2013 și anume 000 lei și venitul declarat de persoana fizică menționată și de plătitorii de venit și anume 000 lei există o diferență semnificativă în sensul art. 109¹ alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de Procedură Fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv diferența între venitul estimat pe baza situației fiscale personale și venitul declarat, este mai mare de 10% din venitul declarat și totodată este mai mare decât valoarea de 50.000 lei.

Din informațiile prezentate de persoana fizică X, precum și a celor deținute de organele de verificare fiscală, acestea au constatat că persoana fizică verificată a acordat societăților "W" și „V”, în perioada 2012–2013, împrumuturi, în numerar, în cuantum de 000 lei, fiind înregistrate totodată și restituiri, în numerar, în cuantum de 000 lei.

Totodată, organele de verificare fiscală au constatat că, în perioada 2010-2011, persoana fizică X nu a alocat sume mari pentru creditarea societăților comerciale ci dimpotrivă, au fost constatate restituiri de sume, ceea ce contrazice afirmațiile făcute de cele două persoane fizice, X și Z, iar în situația în care persoana fizică verificată ar fi primit de la persoana fizică Z în aceasta perioadă suma de 000 euro (conform proceselor verbale de predare-primire), aceasta nu ar fi fost destinată creditărilor societăților, iar acumularea acesteia nu ar avea nicio rațiune economică ținând cont de cuantumul foarte ridicat.

Din analiza contractelor de împrumut, a notelor explicative și a înscrisurilor privind creditarea societăților comerciale organele de verificare fiscală au constatat că în cazul în care sumele ce ar fi fost împrumutate de contestatar de la persoana fizică Z ar fi fost destinate creditării societăților comerciale, la sfârșitul anului 2013, persoana fizică X ar fi deținut un sold în numerar în valoare de 000 lei, iar nevoia de bani care l-ar fi determinat să vândă un obiect marca „B” nu ar mai fi avut nicio justificare.

În vederea stabilirii bazei impozabile ajustate prin metode indirecte, organele de verificare fiscală au utilizat metoda sursei și cheltuirii fondului, prin compararea cheltuielilor efectuate de persoana fizică X, cu veniturile declarate, constatându-se că acesta a efectuat operațiuni care au influențat veniturile și/sau cheltuielile, după cum urmează:

În anul 2012, persoana fizică X a efectuat plăți, în numerar, pentru creditarea societăților „W” și „V”, pentru nevoile personale destinate traiului și pentru impozite locale pentru care nu au fost identificate surse la momentul efectuării operațiunilor, în cuantum de 000 lei.

Astfel, organele de verificare fiscală au constatat că în anul fiscal 2012, fondurile utilizate, în sumă de 000 lei, au fost mai mari decât sursele identificate, în sumă de 000 lei, iar pentru diferența de 000 lei au fost utilizate venituri a căror sursă nu a fost identificată.

Pentru anul 2013, organele de verificare fiscală au constatat că persoana fizică X a efectuat plăți, în numerar, pentru creditarea societăților comerciale „W” și „V”, pentru nevoile personale destinate traiului și pentru impozite locale pentru care nu au fost identificate surse la momentul efectuării operațiunilor, în cuantum de 000 lei.

Astfel, organele de verificare fiscală au constatat că în anul fiscal 2013, fondurile utilizate în sumă de 000 lei au fost mai mari decât sursele identificate, în sumă de 000 lei, iar pentru diferența de 000 lei au fost utilizate venituri a căror sursă nu a fost identificată.

Prin urmare, organele de verificare fiscală au calculat impozitul pe venit datorat de persoana fizică X pentru perioada impozabilă 01.01.2012-31.12.2013, corespunzător bazei de impozitare în cuantum de 000 lei, suma de 000 lei, pentru care au calculat obligații fiscale accesorii în cuantum de 000 lei, respectiv dobândă în cuantum de 000 lei și penalități de întârziere în cuantum de 000 lei, pentru perioada 01.01.2013-29.05.2017.

III. Luând în considerare constatările organelor de verificare fiscală, motivele prezentate de persoana fizică, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de persoana fizică contestatară și organele de verificare fiscală, se rețin următoarele:

1. Referitor la impozitul pe venit în sumă de 000 lei și accesoriile aferente, stabilite prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. 000/2017, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod corect organele de verificare fiscală au stabilit obligații suplimentare aferente perioadei 01.01.2012-31.12.2013, în condițiile în care organele de cercetare penală au certificat atât contractele de împrumut, cât și faptul că împrumutătorul deținea fonduri suficiente pentru acordarea împrumuturilor pe care persoana fizică X le-a acordat persoanelor juridice „W” și „V”

În fapt, urmare verificării situației fiscale a persoanei fizice X, organele de verificare fiscală au constatat faptul că, în perioada 01.01.2012-31.12.2013, a utilizat fonduri în sumă de 000 lei, pentru care au fost identificate surse de fonduri în sumă de 000 lei, reprezentând venituri declarate și încasate, diminuarea soldurilor conturilor bancare și încasări din restituiri ale unor împrumuturi acordate, rezultând o diferență în cuantum de 000 lei.

Din informațiile prezentate de persoana fizică X, coroborate cu cele deținute de organele de verificare fiscală, acestea au constatat că persoana fizică verificată a acordat societăților "W" și „V”, în perioada 2012–2013, împrumuturi, în numerar, în cuantum de 000 lei și i-a fost restituită, în numerar, suma de 000 lei.

Persoana fizică X a declarat că în ceea ce privește cuantumul necesar împrumuturilor societăților "W" și „V”, acesta provine din împrumuturi de la persoana fizică Z, însă organele de verificare fiscală au constatat că nu au fost prezentate documente justificative din care să reiasă că persoana fizică împrumutătoare dispune de sumele respective necesare acordării împrumutului.

Prin urmare, organele de verificare fiscală au stabilit impozitul pe venit datorat de persoana fizică X, pentru perioada impozabilă 01.01.2012-31.12.2013, corespunzător bazei de impozitare în cuantum de 000 lei, suma de 000 lei, la care au calculat obligații fiscale accesorii în cuantum de 000 lei, respectiv dobândă în cuantum de 000 lei și penalități de întârziere în cuantum de 000 lei, pentru perioada 01.01.2013-29.05.2019.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au sesizat organele penale, iar prin Ordonanța Parchetului de pe lângă Tribunalul ... din data de 2018, pronunțată în dosarul nr. 000/2017, definitivă prin Încheierea penală din 000, pronunțată de Tribunalul ..., s-a dispus clasarea cauzelor pentru infracțiunea de „*evaziune fiscală*”, prevăzută de art. 9 alin. 1 lit. a) din Legea nr. 241/2005, pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale și infracțiunea de „*spălare a banilor*”, prevăzută de art. 29 alin. 1 lit. a) din Legea nr. 656/2002, pentru prevenirea și sancționarea spălării banilor, de către persoana fizică X.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 138 alin. (10), alin. (11) și alin. (12), art. 145 alin (1) și alin. (2) și art. 146 alin. (1) și alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

”ART. 138: (10) Cu ocazia verificării situației fiscale personale, organul fiscal central stabilește veniturile obținute de persoana fizică în cursul perioadei verificate. În acest scop organul fiscal central utilizează metode indirecte de stabilire a veniturilor, aprobate prin ordin al președintelui A.N.A.F.

(11) În cazul în care există diferențe între veniturile stabilite potrivit alin. (10) și veniturile declarate de persoana fizică, organul fiscal central solicită persoanei fizice informații și documente pentru clarificarea diferenței.

(12) Organul fiscal central apreciază asupra metodei indirecte folosite și a întinderii acesteia, în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.”

”ART. 145 Raportul de verificare

(1) Rezultatul verificării situației fiscale personale se consemnează într-un raport scris în care se prezintă constatările din punct de vedere factic și legal.

(2) La raportul privind rezultatele verificării se anexează documentele care au stat la baza constatărilor, documentele întâlnirilor și orice alte acte care au legătură cu constatările efectuate în cauză. Documentele prezentate de persoana fizică verificată se predau organului fiscal central, sub semnătură.”

”ART. 146 Decizia de impunere:

(1) Raportul prevăzut la art. 145 stă la baza emiterii deciziei de impunere sau, după caz, a unei decizii de încetare a procedurii de verificare, în cazul în care nu se ajustează baza de impozitare.[...]

(3) În cazul în care se constată că declarațiile fiscale, documentele și informațiile prezentate în cadrul procedurii de verificare sunt incorecte, incomplete, false sau dacă persoana fizică verificată refuză, în cadrul aceleiași proceduri, prezentarea documentelor pentru verificare ori acestea nu sunt prezentate în termenul legal sau persoana se sustrage prin orice alte mijloace de la verificare, organul fiscal central stabilește baza de impozitare ajustată pentru impozitul pe venit și emite decizia de impunere.”

coroborate cu prevederile art. 1, art. 34 și art. 35 din O.P.A.N.A.F. nr. 3733/2015 pentru aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și a procedurii de aplicare a acestora, care stipulează:

”ART. 1: Verificarea situației fiscale personale a persoanelor fizice cu privire la impozitul pe venit, prevăzută la art. 138 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul de procedură fiscală, reprezintă ansamblul activităților desfășurate de organele fiscale având ca

obiect examinarea totalității drepturilor și a obligațiilor de natură patrimonială, a fluxurilor de trezorerie și a oricăror altor elemente relevante pentru stabilirea situației fiscale reale a persoanei fizice verificate.

ART. 34: Pentru stabilirea bazei impozabile ajustate pentru impozitul pe venit se au în vedere următoarele:

- a) documentele/informațiile prezentate de persoana fizică verificată;
- b) documentele/informațiile deținute sau obținute de organul fiscal referitoare la veniturile, cheltuielile, patrimoniul și fluxurile de trezorerie ale persoanei fizice verificate;
- c) informații oficiale publicate de autorități sau de instituții publice;
- d) oricare alte documente sau informații relevante pentru stabilirea bazei impozabile;
- e) declarațiile fiscale depuse de persoana verificată sau de plătitori.

ART. 35: La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei impozabile, organul fiscal are în vedere toate documentele justificative și fiscale care constituie mijloace de probă pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale, exercitându-și dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității.”

Se reține că, organele de verificare fiscală, la stabilirea stării de fapt fiscale a examinat toate drepturile și obligațiile de natură patrimonială, fluxurile de trezorerie și alte elemente relevante pentru stabilirea situației fiscale reale a persoanei fizice verificate, conform procedurilor în vigoare. Pentru verificarea situației fiscale a persoanelor fizice și determinarea în mod corect a bazei impozabile în practică se utilizează mai multe metode indirecte, dintre care metoda sursei și utilizării fondului care constă în compararea cheltuielilor efectuate cu veniturile declarate în perioada supusă impozitării.

Mai mult, conform prevederilor art. 79¹ din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată:

”ART. 79¹: Orice venituri constatate de organele fiscale, în condițiile Codului de procedură fiscală, a căror sursă nu a fost identificată se impun cu o cotă de 16% aplicată asupra bazei impozabile ajustate pe baza procedurilor și metodelor indirecte de reconstituite a veniturilor sau cheltuielilor. Prin decizia de impunere organele fiscale vor stabili quantumul impozitului și al accesoriilor.”

Conform prevederilor legale invocate, pentru stabilirea bazei impozabile ajustate pentru impozitul pe venit organul fiscal are în vedere toate documentele justificative și fiscale care constituie mijloace de probă pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale, consemnând rezultatul verificărilor într-un raport scris.

Se reține că, pentru diferențele de fonduri cu sursă neidentificată din perioada verificată, organul fiscal este îndreptățit să impună baza

impozabilă stabilită suplimentar cu cota de 16%, emițând în acest sens decizie de impunere.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Așa cum s-a reținut și la situația de fapt, urmare verificării situației fiscale a persoanei fizice X, organele de verificare fiscală au constatat faptul că aceasta a utilizat, în perioada 01.01.2012-31.12.2013, fonduri în cuantum de 000 lei, pentru care s-au identificat fonduri din surse impozabile în cuantum de 000 lei, reprezentând venituri declarate și încasate în cuantum de 000 lei, diminuarea soldurilor conturilor bancare în cuantum de 000 lei și încasări din restituiri ale unor împrumuturi acordate în cuantum de 000 lei, rezultând o diferență în cuantum de 000 lei, pentru care persoana fizică contestatară nu a putut prezenta documente justificative din care să rezulte modul în care a dobândit și deținut numerarul.

Din informațiile prezentate de persoana fizică X, precum și a celor deținute de organele de verificare fiscală, acestea au constatat că persoana fizică verificată a acordat societăților "W" și „V”, în perioada 2012–2013, împrumuturi, în numerar, în cuantum de 000 lei, fiind înregistrate totodată și restituiri, în numerar, în cuantum de 000 lei. Totodată, organele de verificare fiscală au constatat că persoana fizică X a utilizat fonduri, în perioada verificată și pentru cheltuieli personale de trai, în cuantum de 000 lei, cheltuieli cu impozitele locale, în cuantum de 000 lei, cheltuieli cu comisioane bancare, în cuantum de 000 lei, cheltuieli cu amenzile auto, în cuantum de 000 lei.

Pe parcursul verificării fiscale, în vederea justificării numerarului utilizat, persoana fizică X a prezentat un număr de 8 contracte de împrumut, încheiate de acesta cu persoana fizică Z, în perioada 2010-2013, cuantumul sumelor împrumutate fiind de 000 euro, respectiv:

- Contractul nr. 000/2010, cu suma împrumutată de 000 euro;
- Contractul nr. 000/2010, cu suma împrumutată de 000 euro;
- Contractul nr. 000/2011, cu suma împrumutată de 000 euro;
- Contractul nr. 000/2011, cu suma împrumutată de 000 euro;
- Contractul nr. 000/2012, cu suma împrumutată de 000 euro;
- Contractul nr. 000/2012, cu suma împrumutată de 000 euro;
- Contractul nr. 000/2013, cu suma împrumutată de 000 euro;
- Contractul nr. 000/2013, cu suma împrumutată de 000 euro.

Totodată, se reține că persoana fizică X a declarat faptul că majoritatea sumelor de bani ar fi fost acordate în lei pentru construirea unui complex în orașul ..., iar contractele ar fi fost încheiate în euro pentru a avea garanția că banii care s-ar restitui nu se devalorizează.

Din analiza contractelor coroborate cu notele explicative, organele de verificare fiscală au constatat că în cuprinsul contractelor nu sunt prevăzute dobânzi, garanții sau penalități în caz de nerestituire a sumelor împrumutate, toate acestea în virtutea unei relații de prietenie și nu au fost prezentate alte mijloace de probă (înscrisuri sau documente justificative) care să confirme realitatea împrumuturilor, deși au fost solicitate în mod expres de către organul fiscal.

Totodată, organele de verificare fiscală au constatat din declarațiile de avere pe care persoana fizică Z le-a depus în calitate sa de salariat la ... că la data de 2008 ar fi deținut în conturile bancare la banca „A” active financiare în sumă de 000 lei, la data de 2008 ar fi deținut în conturile aceleași bănci active financiare în suma de 000 euro și 000 lei iar la data de 2009 ar mai fi deținut la aceeași bancă active financiare în valoare de 000 euro, nefiind menționat niciun cont deschis la banca „C” în care să fi deținut active financiare.

De asemenea, organele de verificare fiscală nu le-au luat în considerare întrucât nu au fost prezentate înscrisuri sau documente justificative din care să reiasă sursa fondurilor persoanei fizice împrumutătoare, deși au fost solicitate în mod expres de către acestea.

Din analiza documentelor mai sus menționate, coroborate cu declarațiile persoanei fizice contestatare și cu constatările organelor de verificare fiscală, organul de soluționare a contestației reține că:

- persoana fizică X a primit în perioada 2010-2013, cu titlu de împrumut, de la persoana fizică Z, suma de 000 euro.

- fondurile pentru împrumutul acordat persoanei fizice X de către persoana fizică împrumutătoare provin din transferul bancar din data de 2007, în cuantum de 000 lei, de la tatăl persoanei fizice Z, persoana fizică D, urmare unui contract de donație încheiat între cele două persoane fizice.

- pentru a justifica împrumutul de bani de la persoana fizică Z către persoana fizică X, contestatarul a depus la dosarul cauzei 8 contracte de împrumut, cuantumul sumelor împrumutate fiind de 000 euro, respectiv: Contractul nr. 000/2010, cu suma împrumutată de 000 euro; Contractul nr. 000/2010, cu suma împrumutată de 000 euro; Contractul nr. 000/2011, cu suma împrumutată de 000 euro; Contractul nr. 000/2011, cu suma împrumutată de 000 euro; Contractul nr. 000/2012, cu suma împrumutată de 000 euro; Contractul nr. 000/2012, cu suma împrumutată de 000 euro; Contractul nr. 000/2013, cu suma împrumutată de 000 euro; Contractul nr. 000/2013, cu suma împrumutată de 000 euro.

- pentru a justifica o parte din restituirea împrumutului acordat, persoana fizică X a depus la dosarul cauzei 4 foi de vărsământ din perioada 2016, în valoare totală de 000 lei, precum și 4 procese verbale de predare-primire,

din perioada 2016-2017, prin care persoana fizică X restituie suma de 000 dolari americani persoanei fizice Z.

Organul de soluționare a contestației reține și faptul că, potrivit prevederilor art. 10.5 din O.P.A.N.A.F nr. 3741/2015 din 23 decembrie 2015, privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală:

„10.5. La soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport cu motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, expertizelor efectuate în cauză, precum și în raport cu considerentele cuprinse în hotărârile pronunțate de instanța de judecată, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale.”

Astfel, organul de soluționare a contestației, reține că prin Încheierea penală nr. 000, definitivă, pronunțată în dosarul nr. 000/2019 de Tribunalul ..., s-a reținut că: *„din perspectiva unei eventuale răspunderi penale a numitului X pentru săvârșirea infracțiunilor de evaziune fiscală prev. de art. 9 alin. 1 lit. a) din Legea nr. 241/2005 și spălare a banilor prev. de art. 29. alin. 1 lit. a) din Legea nr. 656/2002, urmărirea penală efectuată în dosarul nr. 000/2017 al Parchetului de pe lângă Tribunalul ... este completă, nerezultând din probele administrate existența situației premisă a infracțiunii de spălare a banilor sau operațiuni de ascundere a unor bunuri ori surse impozabile sau taxabile.”*

În ceea ce privește existența sumelor împrumutate de persoana fizică Z, persoanei fizice X, judecătorul de cameră preliminară a constatat că *“sumele cu care numitul X a creditat societățile S.C. W și S.C. V provin din împrumuturi acordate de numitul Z și că, întrucât nu există probe certe care să combată realitatea contractelor de împrumut, existând dovezi atât cu privire la existența sumelor împrumutate, cât și pentru restituirea parțială a acestora, în cauză nu poate fi reținută vreo eventuală infracțiune de fals cu privire la încheierea contractelor de împrumut, precum și că deținerea unor sume de bani, în lipsa identificării unei activități generatoare de venit care nu ar fi fost declarată sau fără a cunoaște că acestea provin din infracțiuni nu poate atrage răspunderea cu privire la vreo faptă din sfera evaziunii fiscale sau a spălării de bani.”*

În același timp, prin Încheierea penală nr. 000, pronunțată în dosarul nr. 000/2019 de Tribunalul ...- s-a reținut că *„numitul Z a deținut sume de bani suficiente pentru a acorda împrumuturile menționate de numitul X, fapt atestat de mijloace de probă (ordine de plată emise de banca A) aflate la dosarul cauzei, precum și faptul că ulterior creditării societății, în anul 2016, anterior sesizării organelor de urmărire penală, numitul X a început să restituie sume de bani către numitul Z, fapt, de asemenea, atestat de*

mijloace de probă scrise (foi de vărsământ emise de banca C) aflate la dosarul cauzei.”

De asemenea, se reține că prin încheierea penală mai sus menționată s-a constatat că *“numitul X a descris un mecanism licit prin care a intrat în posesia sumelor de bani menționate și a depus și dovezi în acest sens, dovezi necontrazise de alte mijloace de probă, dar considerate de petentă insuficiente, cu argumente ce au natura unor simple extrapolări subiective ale realității reinterpretată pentru a susține tezele petentei.”*

Totodată, prin încheierea penală s-a reținut că *“numitul Z a primit de la tatăl său prin transfer bancar la 2007 suma de 000 lei, iar modul de încheiere și executare a contractului de donație între Z și tatăl său, D, și a contractelor de împrumut între persoanele fizice Z și X este supus principiului libertății contractuale, legea neinstituind forme ad validitatem sau ad probationem pentru contractul de donație sub forma darului manual între rude apropiate sau pentru contractul de împrumut între persoane fizice, și nici reglementări specifice în privința circulației unor sume de bani între persoane fizice.*

În consecință, nu era necesară o probă a existenței împrumuturilor cum afirmă petenta, simpla confirmare a părților în declarațiile date în fața organelor de urmărire penală, alături de principiile consensualismului și libertății contractuale, fiind suficientă în acest sens.”

Având în vedere cele de mai sus, potrivit Codului civil, contractul este un acord de voință între două sau mai multe părți, prin care se constituie, se modifică ori se stinge un raport juridic de obligații, iar prin încheierea contractului se înțelege realizarea acordului de voință al părților asupra clauzelor contractuale. Acest acord se realizează prin întâlnirea, pe deplin concordantă, sub toate aspectele, a unei oferte de a contracta, cu acceptarea acelei oferte. Oferta de a contracta și acceptarea ei reprezintă cele două laturi ale voinței de a contracta, laturi care, inițial, apar separate, dar care prin întâlnirea lor, ajung a se reuni în ceea ce se numește acordul de voință.

Se reține că art. 1204 din Codul Civil, prevede condițiile necesare pentru validitatea consimțământului: *“Consimțământul părților trebuie să fie serios, liber și exprimat în cunoștință de cauză”*. Prin consimțământ („cum sentire”) se înțelege însuși acordul de voință al părților așa cum s-a manifestat la momentul încheierii contractului.

Astfel, voința părților trebuie exteriorizată, exprimată într-o anumită formă, pentru a se constata atât fiecare voință încorporată în contract cât și unirea lor, realizarea acordului de voință și, bineînțeles, momentul în care voințele se unesc (momentul formării contractului) întrucât din acest moment încep să producă efectele juridice avute în vedere de părți. Forma de exprimare a voinței la încheierea contractului se analizează în strânsă legătură cu condițiile de formă ale acestuia, ținându-se seama că în dreptul

nostru funcționează regula consensualității potrivit căreia, pentru formarea valabilă a unui contract, este suficient acordul de voință al părților.

Totodată, se reține că potrivit art. 1270 alin. (1) din Codul Civil, *“Contractul valabil încheiat are putere de lege între părțile contractante.”*, coroborat cu cele ale art. 1272 din același act normativ *“Contractul valabil încheiat obligă nu numai la ceea ce este expres stipulat, dar și la toate urmările pe care legea, obiceiul sau echitatea le dă obligației, după natura sa.”*, reiese caracterul obligatoriu al contractului legal încheiat.

Astfel, efectul imediat al oricărui contract este acela de a da naștere unor drepturi și obligații, astfel fiind determinată puterea obligatorie a contractului.

În speță, se reține și principiul de drept *“pacta sunt servanda”* care constituie principiul obligativității contractului între părți, principiu ce consfințește respectarea contractelor și executarea exactă a obligațiilor asumate prin acestea. Astfel, se reține că îndeplinirea exactă a obligațiilor asumate prin contract se impune părților întocmai ca legea, respectivele obligații fiind imperative și nu facultative pentru părțile contractante.

În conformitate cu dispozițiile art. 1166 din Codul Civil, contractul este acordul de voință dintre două sau mai multe persoane, prin dispozițiile art. 1240 alin. (1) din același act normativ, se specifică faptul că exprimarea consimțământului de a contracta poate fi exprimată verbal sau în scris. În situația în care se optează pentru încheierea unui contract în formă scrisă, acesta poate fi încheiat, atât sub semnătură privată, cât și în formă autentică, înscrisul făcând dovada între părți până la proba contrară.

Prin urmare, rezultă că ne aflăm în prezența unor acte juridice civile, a unor contracte valabil încheiate, unde urmare unei manifestări de voință, părțile contractante au avut înțelegeri valabil încheiate în scopul de a produce efecte juridice, înțelegeri care au dat conținut contractelor încheiate între părți.

Față de cele menționate mai sus, organul de soluționare a cauzei reține că organele de cercetare penală au certificat atât contractele încheiate între părți, cât și sursa împrumuturilor, donația invocată și restituirea parțială a împrumuturilor, aspecte care înlătură constatările organelor de verificare fiscală privind nelegalitatea contractelor de împrumut întrucât în acestea nu au fost prevăzute garanții, dobânzi sau penalități, nu au data certă și nu au fost prezentate alte mijloace de probă (înscrieri sau documente justificative) care să confirme realitatea împrumuturilor, deși au fost solicitate în mod expres de către organul fiscal.

De asemenea, se reține că nementiunea unor sume de bani în declarația de avere a persoanei fizice Z nu constituie un temei suficient pentru a considera că acesta nu deținea sume de bani suficiente pentru a împrumuta persoana fizică X.

De altfel, se reține că tot organele de cercetare judiciară au stabilit că persoana fizică Z deținea suficiente surse de venit pentru a putea acorda împrumuturile, în cuantum de 000 euro, în perioada 2010-2013, persoanei fizice X.

Având în vedere cele prezentate, coroborat cu reținerea organelor de urmărire penală potrivit cărora *“numitul X a descris un mecanism licit prin care a intrat în posesia sumelor de bani menționate și a depus și dovezi în acest sens, dovezi necontrazise de alte mijloace de probă, dar considerate de petentă insuficiente, cu argumente ce au natura unor simple extrapolări subiective ale realității reinterpretată pentru a susține tezele petentei.”*, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se va admite contestația și se va anula Decizia de impunere nr. 000/2017, pentru impozit pe venit provenit din contractele de împrumut în sumă de 000 euro.

2. Referitor la afirmația persoanei fizice contestatăre cu privire la faptul că organele de verificare fiscală nu au luat în considerare drept sold la numerar, pentru anul fiscal 2013, suma de 000 euro, provenită din vânzarea unui obiect marca „B”, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Prin declarația de patrimoniu și venituri, persoana fizică X a declarat că la începutul anului 2012 ar fi deținut, în România, un obiect „B”, în valoare de 000 euro, obiect care ar fi fost achiziționat în anul 2004, fără a fi prezentate organelor de verificare fiscală alte informații sau înregistrări referitoare la aceasta.

Totodată, se reține că prin aceeași declarație de patrimoniu și venituri, persoana fizică X a declarat că, în cursul anului 2013 ar fi înstrăinat obiectul marca „B”, în schimbul sumei de 000 euro.

Prin Nota explicativă încheiată în data de 2016, persoana fizică X a declarat că nu deține niciun document din momentul realizării vânzării obiectului marca „B”, iar motivul pentru care acesta l-a înstrăinat a fost pentru că avea nevoie de bani.

Potrivit art. 10 alin. (2) și a art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, plătitorul avea obligația de a dovedi actele și faptele ce au stat la baza declarațiilor sale.

Or, se reține că în lipsa unor mijloace de probă și anume documente sau înregistrări justificative, care să certifice atât existența acestui obiect, cât și valoarea lui, în mod corect, organele de verificare fiscală nu au luat în considerare declarațiile persoanei fizice X referitoare la deținerea în perioada anterioară verificării și înstrăinarea în perioada verificată a unor bunuri mobile.

Față de cele reținute, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și

completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct. 11.1 lit. a) din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015, privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de persoana fizică X pentru impozitul pe venitul aferent acestui capăt de cerere.

Prin adresa nr. 000/2019 organul de soluționare a contestației a solicitat defalcarea impozitului pe venit și accesoriilor reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente contractelor de împrumut încheiate între contestatar și persoana fizică Z, respectiv: Contractul nr. 000/2010 pentru suma de 000 euro; Contractul nr. 000/2010 pentru suma de 000 euro; Contractul nr. 000/2011 pentru suma de 000 euro; Contractul nr. 000/2011 pentru suma de 000 euro; Contractul nr. 000/2012 pentru suma de 000 euro; Contractul nr. 000/2012 pentru suma de 000 euro; Contractul nr. 000/2013 pentru suma de 000 euro; Contractul nr. 000/2013 pentru suma de 000 euro.

Prin adresa nr.000/2019 înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. 000/2019, Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice a precizat următoarele: *„în cazul în care contractele de împrumut încheiate între contestatar și persoana fizică Z ar fi fost luate în considerare drept sursă de fonduri la stabilirea situației fiscale personale a persoanei fizice X ar rezulta că:*

- în anul 2012, fondurile utilizate în sumă de 000 lei ar fi fost egale cu sumele identificate și nu ar fi identificat venituri suplimentare din surse neidentificate;

- în anul 2013, fondurile utilizate în sumă de 000 lei ar fi fost egale cu sumele identificate și nu ar fi identificat venituri suplimentare din surse neidentificate.”

Având în vedere cele de mai sus, în speță devin aplicabile prevederile art. 279 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“ART. 279 Soluții asupra contestației

(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat.”

coroborat cu pct. 11.3. din Ordinul Președintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“11.3. Prin decizie, se poate anula parțial/total actul administrativ fiscal. Anularea parțială/totală se poate dispune în cazuri cum ar fi: în situația în care pentru aceleași obligații fiscale există două sau mai multe titluri de creanță, dacă organele de inspecție fiscală, ca urmare a desființării, au

depășit limitele investirii, în cazurile prevăzute la art.49 din Codul de procedură fiscală, precum și în alte situații în care se impune.”, fapt pentru care se va admite contestația cu, consecința anulării Deciziei de impunere nr. 000/2017, emisă de Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice, pentru suma de 000 lei.

Referitor la accesoriile în sumă de **000 lei** aferente impozitului pe venit, având în vedere că prin prezenta decizie a fost admisă contestația formulată de persoana fizică X împotriva Deciziei de impunere nr. 000/2017 pentru impozit pe venit în sumă de **000 lei**, iar stabilirea de accesorii aferente impozitului pe venit în sarcina contestatarului reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, **se va admite** contestația și pentru suma de **000 lei** cu titlu de accesorii aferente impozitului pe venit, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului ținând cont și de faptul că persoana fizică X nu contestă modul de calcul al accesoriilor în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

Pentru considerentele reținute în prezenta decizie și în temeiul prevederilor legale invocate, se:

D E C I D E

Admiterea contestației formulate de persoana fizică X și anularea Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale 000/2017, emisă de organele de verificare fiscală din cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice, pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

- 000 lei impozit pe venit;
- 000 lei dobânzi aferente impozitului pe venit;
- 000 lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venit.

DIRECTOR GENERAL,